

。改革与发展。

浅析加速折旧政策在我国的应用和改革建议

● 李 成¹ 信 颖²

(1. 厦门大学经济学院, 福建 厦门 361005; 2. 东北财经大学公共管理学院, 辽宁 大连 116025)

内容提要: 本文着重阐述了加速折旧这一间接性税收优惠政策的理论背景, 并通过比较税收优惠政策中直接优惠和间接优惠各自的合理性得出我国应加大对间接优惠政策的应用的结论。结合我国现实的情况, 提出了我国应该积极的运用加速折旧政策促进重点产业发展, 保持经济发展的可持续性以及协调区域间经济共同发展等改革建议。

关键词: 加速折旧 投资抵免 标准资本成本模型 直接优惠 间接优惠

中图分类号: F045.3 **文献标识码:** A **文章编号:** 1003-4161(2004)01-0074-03

进入新世纪后, 世界各国政府纷纷推出了新的减税计划和方案, 并有形成新的减税浪潮的趋势。从我国的情况看, 以增发国债为主的积极财政政策将要逐渐淡出, 这在客观上给我国实行减税政策带来了契机; 另一方面, 加入 WTO 也使我国的税收体制面临着内外统一的要求, 因此适当的调整相关的税收优惠政策也就具有了重要的现实意义。

1. 关于加速折旧政策的理论的分析

早在六七十年代, 美国经济学家乔根森、桑德莫、霍尔等就提出了标准投资成本理论模型^①, 并开始利用其研究税收政策与投资行为的关系。

该模型指出, 在某一个特定的阶段内, 企业将不断地进行资本的积累, 当资本的边际收入等于资本的使用成本(资本的全部经济成本)时, 企业停止积累。资本的全部经济成本等于融资成本、折旧成本等减去资本利得和节约的税收(tax saving)等。该模型还着重分析了在引入企业所得税后, 税收政策对于企业投资的影响。本文仅就其有关加速折旧政策部分加以引述和分析。

假定 c = 资本成本, q = 资本品价格, r = 市场利率, δ = 折旧率, u = 企业所得税税率, z = 价值 1 元的资本品将来的折旧扣除现值, y = 价值 1 元的资本的利息扣除现值。

第一种情况: 在政府不征收企业所得税的情况下, 资本成本的决定式为:

$$c = q(r + \delta) \quad \text{①}$$

第二种情况: 在政府开征企业所得税并且允许企业扣除折旧和利息支出的情况下, 资本成本的决定式为:

$$c^* = q(r + \delta)(1 - uz - uy)/(1 - u) \quad \text{②}$$

由上面两个决定式可以看出, 如果 $(1 - uz - uy) > (1 - u)$,

也就是, $(z + y) < 1$, 那么 $c^* > c$ 表明企业所得税扩大了资本成本, 从而会抑制企业的投资。

为了使企业所得税不产生抑制投资的效果, 即使企业所得税保持中性, 必须使 $(z + y) = 1$ 。那么存在如下情况:

第一种情况: 当允许企业按实际折旧率扣除折旧, 那么

$$z = \sum (1 + r)^{-t} \delta (1 + \delta)^{-t} = \delta / (r + \delta) \quad \text{③}$$

第二种情况: 当允许企业按全部资本存量扣除利息时, 那

么

$$y = \sum (1 + r)^{-t} r (1 + \delta)^{-t} = r / (r + \delta) \quad \text{④}$$

此时, 也就是企业被允许按实际折旧率和扣除全部利息时, $z + y = 1$, 企业所得税将保持中性。

第三种情况: 假定税法中规定的折旧率是 α , 不等于实际折旧率 δ 于是

$$z^* = \sum (1 + r)^{-t} \alpha (1 + \alpha)^{-t} = \alpha / (\alpha + r) \quad \text{⑤}$$

此时, 如果 y 不变, 则

$$z^* + y = \frac{2\alpha + \alpha\delta + r^2}{r(\alpha + \delta) + \alpha\delta + r^2} \quad \text{⑥}$$

由⑥式可知, 当 $\alpha + \delta$ 时 $z^* + y = 1$, 企业所得税为中性。当时 $\alpha > \delta$ 时, $z^* + y > 1$ 企业的资本成本减少, 从而会刺激企业的投资。反之, 则会减少企业的投资。

在实际情况中, 各国一般不允许企业将估算的融资成本加以扣除, 因此影响企业投资的税收政策普遍集中在改变 z 的方面, 要影响 z 广泛采用的就是加速折旧和投资抵免的方法。加速折旧就是通过降低实际折旧率 δ 为 α 使 $z^* = \alpha / (\alpha + r) < z$ 来达到降低企业资本成本的, 继而促进企业投资。投资抵免则是通过对于企业的投资的一定比例允许其在现有税负中扣除, 如扣除比例为 k , 则 $z = k + (1 - k)\delta / (r + \delta)$, 同样也是 z 减少并降

低了企业的资本成本。

2. 在税收优惠政策中使用加速折旧的必要性

加速折旧是间接税收优惠的主要手段之一,因此在选择加速折旧之前先要决定一国的优惠政策是以直接优惠为主还是以间接优惠为主的问题。通过比较直接优惠和间接优惠可以得出相关结论。另外,在间接优惠政策中还有投资抵免这种方式,同样通过比较才能做出是在它与加速折旧之间的合理选择。

2.1 直接优惠和间接优惠的比较

直接优惠和间接优惠是从税收优惠政策的作用方式上来划分的,直接优惠主要包括税收减免和税率降低,间接优惠包括加速折旧和投资抵免等。无论是直接还是间接都能达到税收政策的相关目标,但是不同的是作用的力度和方式以及带来的负面影响。虽然在作用力度和方式上,直接税收优惠效果明显快速而且操作简便,相比较间接优惠不具有这些特点,但是从它们带来的负面影响来看,直接优惠将造成短期财政收入大幅下降,另外由于作用于企业和地区的不同又会造成税赋的不公,更为重要的是一旦实行这些政策后不宜轻易的取消以免造成企业负担的波动。相比较间接优惠由于作用过程间接,通过减轻企业资本成本提高企业的投资,短期不会对财政收入产生较大的影响,同时又能够对企业的投资加以引导从而达到经济结构调整的目标。随着企业生产率的提高,税收收入也能相应的增加并且通过适当的调整折旧比率等方法改变政策也不会造成企业负担的较大波动。因此,世界上税收优惠制度较发达的国家都是以间接优惠为主。而我国现行的税收优惠,按优惠的项目计算,95%以上项目属于直接优惠,间接优惠项目不足5%^②。由此可见,间接优惠政策在我国还有很大的使用空间,作为间接优惠主要手段的加速折旧也可以大力地在我国加以运用。

2.2 加速折旧和投资抵免的比较

加速折旧和投资抵免同属于间接优惠形式,在上述模型中 $z = \delta / (r + \delta)$,通过加速折旧法是使 δ 减小,从而降低企业的资本成本。投资抵免则是调整扣除比例 k 达到改变 $z = k + (1 - k) \delta / (r + \delta)$ 的值,进而降低企业的资本成本。二者比较,后者具有操作简便刺激作用强的特点,也因此,投资抵免对于财政收入的影响也要大于加速折旧的影响,另外,投资抵免是以企业存在现有税负为前提的,因而对于没有税负的企业不具投资诱因。鉴于这些原因,世界各国对于投资抵免的使用都相当慎重,而加速折旧则被普遍的采用。当然,也必须客观地指出,加速折旧法也存在计算方法复杂,影响企业税负在时间上的分布以及给企业虚增成本降低利润带来不利的缺点。这就要求我们要完善相关的配套措施并加强监督。

3. 我国现行加速折旧政策的主要问题

3.1 加速折旧方法单一,弱化了政策效果

就我国目前的情况看,现行加速折旧的方法单一而且粗糙,从而大大地弱化了这项政策的影响力度和效果。在我国的加速折旧方法中,普遍使用的是直接缩短折旧年限的方法,在有关加速折旧的10项规定中有8项这样进行计算并且存在许多诸如“其折旧年限可以适当缩短,最短不可以超过3年”等

类似不够明确的规定^③。对于可以使用余额递减法和年数总和法的相关规定仅有2项并且没有规定具体的产品适用范围。目前,世界各国对于加速折旧的方法都是针对不同的企业类型和不同的产品有明确细致的规定,如加拿大将各种需要折旧的资本分成了44个级别,英国对于可加速折旧的产品都做了详细的等级分类,美国、法国、日本,都采用了优惠力度较大的初期增提加速折旧法和超额折旧法等其他多种方法,芬兰还采用了自由折旧法等等^④。与之比较,我国的确存在学习和借鉴的空间。

3.2 加速折旧的规定不够明确和具体

有关加速折旧的规定直接影响政策的执行效果,而我国的加速折旧法规极其不明确具体。其中关于中间试验设备、技术改造采取融资租入的设备以及对电子生产、船舶工业、生产母机的机械企业、飞机制造、汽车制造、化工生产、医药生产企业的规定,基本上属于“面”的规定而没有“点”的规定。这就很难对企业的投资决策产生相应的影响及进而使政策的导向作用下降。对比来看,在日本的相应规定中,对于可以进行加速折旧的企业和产品以及折旧的使用以及折旧比例都做了明确的规定,如海洋运输公司使用的钢造船舶,期初折旧14%,零售、储藏及商店兼用房屋8%,供采矿用的升降排气设备6%,等等^⑤。

3.3 加速折旧项目分散,缺乏针对性

从加速折旧应用的项目上看,我国加速折旧应用项目分散而且没有相应的针对性。体现在现行税法中主要有三方面:一是,对于电子、飞机、汽车、化工、医药等产业企业和经国家批准可以使用双倍余额递减法和年数总和法;二是,对于促进科技进步、环保的投资项目可以缩短折旧年限;三是,企业购进电子计算机软件及相关的固定资产也可以相应地缩短折旧年限。从这三方面来看,加速折旧的应用较宽,没有形成对相关产业发展的排序,因而也就体现不出重点发展的对象。其次,对于鼓励企业使用和开发环保和高技术产品的政策规定得不够具体,不能形成有效的引导,仅仅规定企业使用软件和生产集成电路的企业可以进行加速折旧,是远远不能达到促进高新技术产业的发展的目的。再次,对于协调区域发展和扶持中小企业方面也没有相应的规定,使加速折旧这项优惠政策的作用受到了较大的限制。

4. 我国加速折旧政策的改革建议

4.1 加大对重点产业的扶持力度

扶持重点产业的发展是国民经济发展的一项重要内容,本文主要针对我国进入WTO后相关产业面临的困难,建议应该重点从下面四个方面加大加速折旧的政策力度:(1)针对我国纺织业原料加工技术以及服装加工机械水平落后的情况,加大对原料生产、印染加工、服装深加工等技术设备进口和开发的折旧力度。(2)在重点发展我国汽车制造业的政策中,加大产品技术开发、零部件加工的企业的折旧力度,尤其要大力地扶持零部件生产企业的发展。(3)针对我国农业劳动生产率低的问题,鼓励农业生产技术的创新、农用机械设备的研发,并对农产品加工和出口企业给予一定的折旧优惠。(4)科技创新是产业结构调整的核心。在继续加大对原有高科技产业的优惠

的同时,加大传统企业科技创新和技术改造的优惠力度,不能忽视高新技术和传统技术改造的联系。

4.2 保持经济发展的可持续

为了促进我国经济的发展并保持其可持续性,本文建议应该在下面三个方面加大折旧水平:(1)继续保持并有针对性地加大对高新技术企业的政策支持,要对享受折旧优惠的企业进行考核,重点对能源、交通、原材料加工、农业开发、生物工程、电子化产品和出口竞争力强的产品给予优惠。(2)加大对中小企业对于符合国家产业政策的投资的折旧力度,促进中小企业的自由资本增加和投资的加大。(3)对于使用防治污染、节约能源的机器设备的企业要大力支持,对于研制生产这些设备的企业更要多方面的给与支持。

4.3 协调区域经济发展

对我国经济的区域协调发展来说,目前最重要的是鼓励企业进行西部地区的开发。因此,对于在西部从事资源开发和加工的企业,应在其盈利的期初给与大幅的企业所得税优惠,建议对其的加速折旧方法可考虑初期增提折旧法。

4.4 完善加速折旧的政策设计

进一步完善我国加速折旧政策法规的设计已经是当务之急。根据我国现实中该方面存在的问题,重点要对两个方面加以改进:(1)对于加速折旧的是实施细则要进行明确的规定,充分的体现国家的产业政策导向。要针对不同的企业类型,不同的产品制定不同的折旧方法和程度。(2)加强对加速折旧的稽

核力度,防止企业利用加速折旧虚增成本减少利润,偷逃税收。

注 释:

① 乔根森等的模型主要是研究税收政策对于企业资本形成的影响,其中包括对企业的投融资决策的影响。本文仅对其中有关加速折旧和投资抵免的部分加以引述和分析。引自《税收与经济发展》,郭庆旺著,中国财政经济出版社,1995。

② 马国强.中国现行税收优惠:问题与建议,税务研究,2003,(3)。

③ 根据《中国税收优惠指南:2001年版》,我们共统计到关于企业加速折旧方面的税收政策10项,其中8项采用的是缩短使用年限法。

④ 陈志楣著.税收制度国际比较,经济科学出版社,2000,376~378。

⑤ 郭庆旺著.税收与经济发展,中国财政经济出版社,1995,89~114。

参考文献:

1. 杨斌.比较税收制度:兼论我国现行税制的完善[M].福州:福建人民出版社,1993。

2. 郭庆旺.税收与经济发展[M].北京:中国财政经济出版社,1995。

3. 朱耀明.产业经济研究[M].上海:中国纺织大学出版社,2000。

4. 陈志楣.税收制度国际比较[M].北京:经济科学出版社,2000。

5. 伍舫.中国税收优惠指南:2001年版[M].北京:中国税务出版社,2001。

6. 上海财经大学公共政策研究中心编.2001中国财政发展报告:转轨经济中的税收变革[M].上海:上海财经大学出版社,2001。

7. 马国强.中国现行税收优惠:问题与建议[J].税务研究,2003;3。
▲